NACIONES UNIDAS

COMISION ECONOMICA
PARA AMERICA LATINA
Y EL CARIBE - CEPAL

Distr.
LIMITADA

LC/MEX/L.294
7 de marzo de 1996

ORIGINAL: ESPAÑOL

ECONOMIA POLITICA DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN COSTA RICA, EL SALVADOR Y GUATEMALA 1980-1994

96-3-21

INDICE

RESUMEN

A principios de los ochenta Costa Rica, El Salvador y Guatemala se enfrentaban a la alternativa de aumentar sus ingresos tributarios o bien restringir sus gastos para abatir los altos niveles de déficit de las cuentas gubernamentales. Por distintos caminos, los tres países disminuyeron sus respectivos déficit fiscales. En Costa Rica esto se logró básicamente mediante el incremento de la carga tributaria, ya que los esfuerzos por contener el gasto gubernamental, particularmente entre 1980 y 1985, no tuvieron una naturaleza duradera, hecho que desembocó en la crisis fiscal de 1994. En El Salvador no se alteró la carga tributaria, pero el gasto del gobierno se contrajo, y así el déficit retrocedió. En Guatemala la reducción del déficit fiscal provino básicamente de una baja del gasto gubernamental, pues la carga tributaria descendió respecto de la obtenida en 1980.

En los tres países se privilegió el impulso de reformas tributarias en lugar de modificar el marco legal para permitir sanciones efectivas en contra de la evasión o de mejorar la administración tributaria por medio de la modernización de sistemas y el empleo de personal calificado. En el curso de la década de los ochenta ninguno de los tres países pudo reforzar su sistema de sanciones en contra de la evasión ni incluir la figura del delito fiscal en su legislación penal. El Salvador fue el primero en fortalecer su sistema de sanciones en 1992, incorporando la figura del delito fiscal, mientras que en Costa Rica y Guatemala apenas fue introducida en 1995.

La propuesta original en los tres países consistía en atenuar su dependencia de los gravámenes al comercio exterior y convertir al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la principal contribución. En cuanto al primer objetivo, en Costa Rica se cumplió, aunque de forma moderada, mientras que en El Salvador y Guatemala se llegó incluso a la eliminación de los derechos a las exportaciones, cuya consecuencia fue la disminución de la carga tributaria. En El Salvador este problema fue parcialmente eludido gracias a una reforma legal y administrativa del impuesto sobre la renta que permitió resarcir, aunque con retraso, las pérdidas de ingresos tributarios causadas por aquella medida. En Guatemala, el impuesto sobre la renta no compensó la merma de recursos provocada por la eliminación del gravamen a las exportaciones. A este respecto, es conocido el argumento de North de que los ingresos fiscales provenientes del comercio exterior no son fácilmente sustituibles si el Estado no cuenta con un sistema tributario adecuado. Costa Rica siguió una senda más prudente, manteniendo e incluso aumentando en algunos años los gravámenes al comercio exterior, hasta asegurar un incremento sostenible de las otras contribuciones.

En los tres países se concretó la meta de convertir al IVA en el impuesto más importante de las respectivas estructuras tributarias, aun cuando persisten diferencias. En Guatemala y en El Salvador el régimen del IVA es similar, pues están gravadas tanto las transacciones de bienes como las de servicios. Sin embargo, en Guatemala la cobertura es mucho más amplia que en El Salvador. En Costa Rica, a su vez, el régimen del IVA se aplica a todos los bienes; se admite la posibilidad de excepciones y están exentos todos los servicios salvo aquellos gravados por la ley. En el caso costarricense, además, se excluye del pago del IVA a los rubros que constituyen la canasta de consumo popular. En El Salvador y Guatemala se sigue el principio de deducción financiera, mientras que en Costa Rica el de deducción física. Por lo tanto, en Costa Rica el crédito fiscal se otorga sobre bases más selectivas que en los casos de Guatemala y El Salvador. En cuanto

al rango de las tasas, en Costa Rica fluctuó a lo largo del período (1980-1994) entre 10 y 13%, en El Salvador se mantuvo en 10% y en Guatemala en 7%. Este valor se elevó en 1995 a 15% en Costa Rica y a 12% en El Salvador.

En El Salvador la reforma tributaria de comienzos de los ochenta contribuyó a sostener la carga tributaria, proveyendo al gobierno una base estable de ingresos. En Costa Rica las reformas tributarias proporcionaron recursos crecientes al gobierno; no obstante, los gastos se expandieron más que los ingresos, en particular los de naturaleza corriente, en detrimento de los de capital, comprometiéndose el crecimiento futuro de la economía.

En Guatemala, las reformas tributarias fracasaron en su afán de proporcionar al gobierno una base de recursos confiables entre 1980 y 1994. La carga tributaria promedio, en ese período, se situó alrededor de 7.5%, casi un punto menos que la observada en 1980. Dicho fracaso se asocia en gran medida a las disposiciones constitucionales y realidades políticas que limitaron severamente el poder tributario del gobierno. Pese a ello, el establecimiento del delito fiscal y la restitución de los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta en 1995 demuestran que se puede modificar la situación.

El análisis de las experiencias de los tres países revela un conjunto de factores que determinan el grado de éxito de los esfuerzos recaudatorios de los Estados. En primer lugar, como trasfondo de todo el tema se encuentra la conflictividad del poder impositivo, especialmente porque entraña una redefinición de los derechos de propiedad entre el Estado y los individuos.

Dos elementos destacan en este tópico. Por un lado, es preciso resolver el problema de asegurar los ingresos del Estado; por otro, hay que garantizar los derechos de propiedad en contra de confiscaciones o expropiaciones arbitrarias. Lo más importante de esta negociación consiste en separar el poder tributario de los derechos de propiedad, porque si permanecen confundidos, aplicar impuestos significaría violar el derecho de propiedad. A su vez, una situación de pobreza crónica de las finanzas públicas obliga al Estado a adoptar medidas desesperadas para obtener los recursos, lo cual amenaza al derecho de propiedad y a las condiciones de crecimiento económico.

En rigor, el tema fiscal se asemeja a un juego estratégico entre el Estado y los contribuyentes. En tal sentido, resultan de importancia central los instrumentos de negociación con que cuentan los protagonistas a la hora de la definición de las cargas fiscales. En particular, la solución exitosa del problema fiscal va a depender de los instrumentos efectivos de persuasión que posea el Estado para inducir a los contribuyentes al cumplimiento de las cargas tributarias.

Las reflexiones anteriores pueden contribuir a entender los resultados desiguales de los gobiernos de Costa Rica, El Salvador y Guatemala. Precisamente, los arreglos institucionales, especialmente las constituciones que establecen las reglas del juego fiscal, difieren en los tres países. En Guatemala se presenta un caso extremo en el cual el poder tributario del Estado está severamente reglamentado, además de que los derechos de propiedad están rígidamente definidos en favor de la propiedad privada. Más aún, los derechos de propiedad aparecen mezclados con las obligaciones tributarias. En Costa Rica, en cambio, existe una clara separación entre el poder tributario y los derechos de propiedad, y el Estado posee una serie de instrumentos de negociación que incluye un poder tributario muy bien definido y una concepción de derechos de propiedad más flexible.

En El Salvador se perciben una evolución en dos etapas bien determinadas. Antes de 1979 las condiciones eran muy similares a las de Guatemala, pero a partir de 1980 se registraron cambios políticos que redefinieron en gran medida las reglas formales del juego fiscal. Así, el poder tributario del Estado se fortaleció y los derechos de propiedad fueron definidos en mayor concordancia con las necesidades de desarrollo colectivo.

En ese contexto institucional tan diferenciado en los tres países, las propuestas de reformas fiscales tuvieron efectos disímiles. Así, en Guatemala la eliminación de los impuestos a las exportaciones se convirtió en uno de los elementos fundamentales para explicar el deterioro de la carga tributaria, pues el poder tributario del Estado resultó insuficiente para resarcir sus pérdidas por otros mecanismos. En El Salvador, la eliminación de los impuestos a las exportaciones se llevó a cabo de manera más pausada, acompañada de un régimen modernizado de impuesto sobre la renta. Aun así, el impacto en las finanzas del gobierno central fue negativo. En Costa Rica, la eliminación de los impuestos a las exportaciones siguió un ritmo más lento, determinado por la voluntad del gobierno costarricense de que tal reforma no implicara una pérdida del poder tributario.

Tanto en El Salvador como en Costa Rica las reformas tributarias implicaron una renegociación de los derechos de propiedad. El Salvador privatizó el comercio exterior y el sector bancario, los cuales habían sido nacionalizados al principio de la década de los ochenta, mientras que Costa Rica eliminó las empresas estatales en el sector industrial y agroindustrial y abrió a la inversión privada áreas tradicionalmente reservadas al Estado, tales como banca y seguros, electricidad y comercialización. Aun en Guatemala, donde el sector estatal alcanzaba dimensiones muy modestas, los infructuosos intentos de aumentar los ingresos tributarios fueron simultáneos a la privatización de la línea aérea estatal y a la apertura a la inversión privada de los sectores de electricidad y telecomunicaciones celulares.

Aunque recientemente los tres países han hecho avances en materia de fortalecimiento de los sistemas de sanciones en contra de la evasión fiscal y de modernización de sus sistemas administrativos, el cumplimiento de las obligaciones tributarias todavía no está suficientemente difundido entre los contribuyentes como para ignorar los riesgos de retrocesos. Asimismo, los sistemas todavía son altamente inequitativos en el sentido de que admiten muchos privilegios fiscales (exenciones y abrigos) y recargan las contribuciones fiscales en grupos de menores ingresos.

Resolver de manera significativa los problemas de evasión y equidad forma parte de los desafíos que enfrentan los sistemas fiscales de los tres países centroamericanos analizados. Ciertamente, ello no depende exclusivamente de la legislación; hace falta también que los ciudadanos de cada país interioricen el deber de tributar, sin lo cual difícilmente pueda montarse un sistema fiscal viable.

INTRODUCCION

En este documento se presenta un análisis de los esfuerzos de Costa Rica, El Salvador y Guatemala en el período 1980-1994 tendientes a conformar un sistema sólido de ingresos del gobierno central.

La principal cuestión estriba en que la construcción del poder tributario del Estado entraña modificar a fondo las relaciones entre el Estado y la sociedad, especialmente por lo que se refiere a la negociación y definición de los derechos de propiedad, así como a la distribución de la carga fiscal entre los contribuyentes.

Por ende, el presente trabajo intenta explicar cómo y por qué se dieron los cambios tributarios en los tres países a lo largo de la década de los ochenta y principios de los noventa. Así, un factor importante en la evolución, explicación y descripción del poder tributario son las reglas del juego que comparten los contribuyentes y el Estado, reglas que a su vez dependen de manera crucial de la naturaleza del régimen político.

1. Principales problemas de la política fiscal

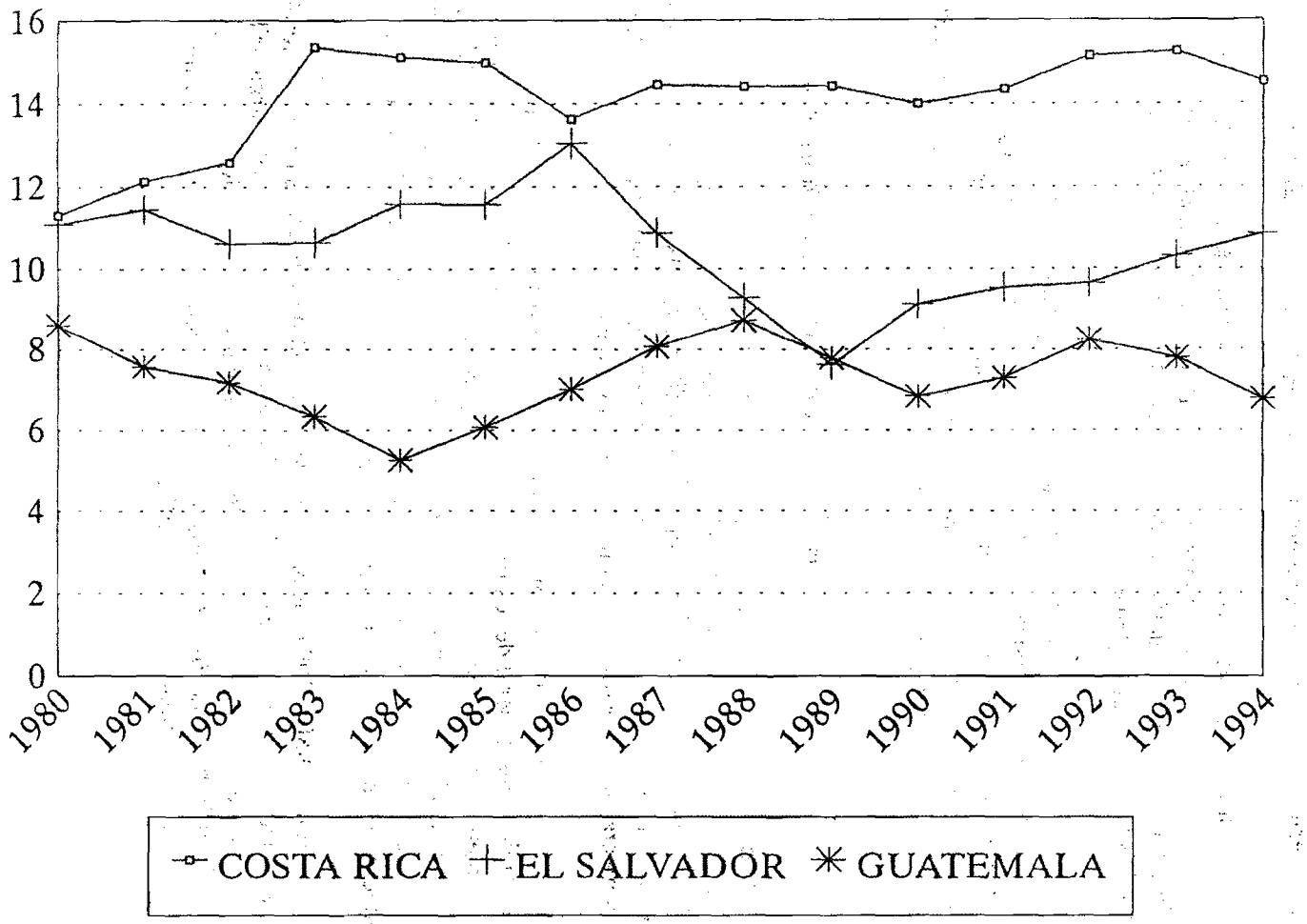
A principios de los ochenta, Costa Rica, El Salvador y Guatemala afrontaron serios desequilibrios fiscales. Entre 1979 y 1980 el déficit fiscal en Costa Rica alcanzó 8% del producto interno bruto (PIB), mientras que en El Salvador y Guatemala, entre 1980 y 1983, se situó en alrededor de un 6%. En consecuencia, los tres países se vieron obligados a poner en práctica reformas fiscales dirigidas a aumentar los ingresos y a reducir los gastos estatales.

La crisis fiscal y los programas tendientes a resolverla se dieron en el contexto de una crisis económica más general de los tres países, cuyas características fueron muy parecidas: reducción del crecimiento, fuertes desequilibrios externos, inflación y devaluación. Además, en El Salvador y Guatemala el entorno económico desfavorable fue agravado por guerras civiles. Por ello, las reformas fiscales tendieron a insertarse en el marco de una discusión más general respecto del modelo de desarrollo seguido por los países.

Entre 1980 y 1994 los países mostraron comportamientos fiscales diferentes, como se aprecia en el cuadro 1 y en el gráfico 1. Sólo Costa Rica obtuvo una carga tributaria mayor a la de principios de los ochenta. El Salvador, por su parte, logró estabilizarla. En cambio, en Guatemala la carga tributaria mostró dos características: descendió por debajo del nivel de 1980 y se afianzó en un nivel aproximado a 7% del PIB.

INGRESOS TRIBUTARIOS COMO PORCENTAJE DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO

(Porcentajes)



Cuadro 1

INCIDENCIA DEL GASTO DEL GOBIERNO CENTRAL EN EL PIB
Y CARGA TRIBUTARIA. AÑOS SELECCIONADOS

(Porcentajes)

	Costa Rica				El Salvador				Guatemala			
	1980	1985	1990	1994	1980	1985	1990	1994	1980	1985	1990	1994
Gastos corrientes	15.3	15.3	17.0	20.0	12.0	13.3	10.0	11.5	8.6	7.0	8.4	6.8
Gastos de capital	4.7	2.9	2.1	2.2	5.1	3.8	1.8	2.7	5.6	2.0	1.7	2.3
Gastos totales	20.0	18.2	19.0	22.2	17.0	17.0	12.0	14.2	14.2	9.0	10.1	9.0
Carga tributaria	11.6	15.0	14.0	14.5	11.1	11.5	8.1	10.8	8.6	6.1	6.8	6.8

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

En Costa Rica los gastos decrecieron de un 20 a un 18% del PIB en 1985, pero a partir de ese punto escalaron a 19% en 1990 y a 22% del PIB en 1994. En El Salvador, en cambio, se mantuvo el gasto total en un coeficiente de 17% del PIB en el primer quinquenio de los ochenta, y a partir del segundo empezó a menguar hasta situarse, en 1994, aproximadamente en 14% del PIB. También Guatemala estrechó el gasto en forma consistente a lo largo del período, pues de un índice aproximado del 14% en 1980 pasó a 9% en 1985 y en ese valor permaneció hasta 1994.

Al término de los ochenta los países habían logrado reducir el tamaño del déficit fiscal de comienzos de la década. (Véase el cuadro 2.) No obstante, en 1994 volvieron a surgir serios problemas fiscales en Costa Rica y en Guatemala, aunque con modalidades diferentes en cada nación. En Costa Rica, el desequilibrio fiscal se expresó en un déficit de 7%, una magnitud prácticamente igual a la del período 1979-1981, debido al crecimiento acelerado de los gastos estatales. En Guatemala, por lo contrario, la crisis fiscal se originó en una insuficiencia de ingresos, lo cual, pese a los modestos niveles de gasto público, puso en serio riesgo la estabilización monetaria y cambiaria a causa de haber impedido el cumplimiento de los programas de crédito neto del Banco Central al gobierno. En cambio, en El Salvador los ingresos tributarios y los gastos del gobierno observaron un desempeño consistente con el mantenimiento del déficit fiscal en términos moderados y el cumplimiento de gran parte de los objetivos del gasto público.

Cuadro 2

DEFICIT DEL GOBIERNO CENTRAL, 1980-1994

(Porcentajes)

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala
1980	8.2	5.3	4.7
1981	3.6	6.6	7.4
1982	2.6	7.0	4.7
1983	4.2	8.8	1.7
1984	3.0	7.8	3.4
1985	2.0	3.8	1.8
1986	3.3	2.8	1.3
1987	2.0	3.8	2.4
1988	2.5	3.2	2.4
1989	4.1	4.5	3.8
1990	4.4	3.2	2.3
1991	3.1	5.1	-0.4 a/
1992	1.9	5.2	0.5
1993	1.9	3.3	1.5
1994	7.0	2.1	1.5

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.
a/ Signo negativo indica superávit.

Al comenzar la década de los ochenta, los tres países presentaban algunos elementos comunes en sus estructuras tributarias. Así, en 1980 sus sistemas tributarios dependían fuertemente de los impuestos al comercio exterior y de las oscilaciones de las exportaciones e importaciones, ya que de éstas procedía el 30% o más de los ingresos de cada gobierno. Las reformas tributarias puestas en práctica en el curso de esa década estuvieron enfocadas a resolver dicho problema. Los tres países siguieron vías diferentes y alcanzaron resultados también diversos.

Las autoridades costarricenses, por ejemplo, escogieron una estrategia prudente. La introducción de reformas en sus principales impuestos fue acompañada por el aumento, no por la disminución, de gravámenes sobre el comercio exterior, por lo menos hasta 1990. (Véase el cuadro 3.) Con estas medidas se enfatizaba la preocupación por asegurar los ingresos fiscales, antes que la renovación del sistema tributario. En consecuencia, al terminar la década de los ochenta Costa Rica presentaba una estructura tributaria más dependiente de los impuestos al comercio exterior, pues la incidencia de éstos había pasado, entre 1980 y 1990, de 29 a 39% de los ingresos tributarios. En El Salvador y en Guatemala, por su parte, debido a que se siguió la estrategia de eliminar o bajar drásticamente los impuestos a las exportaciones entre 1980 y 1990, su ponderación en los ingresos tributarios descendió de 38 a 23% y de 38 a 25%, respectivamente.

Cuadro 3

PARTICIPACION DE IMPUESTOS SELECCIONADOS EN INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES. AÑOS SELECCIONADOS

(Porcentajes)

	Costa Rica				El Salvador				Guatemala			
	1980	1985	1990	1992	1980	1985	1990	1992	1980	1985	1990	1992
Impuesto sobre la Renta	21	20	17	14	24	18	23	22	14	15	21	23
Impuesto al Valor Agregado	14	21	23	37	8 a/	26 a/	32 a/	40 b/	29 a/	32 b/	34 b/	32 b/
Derechos arancelarios	17	20	27	21	10	10	15	17	16	12	22	25
Impuestos a las Exportaciones	12	11	12	4	28	22	8	1	22	1.4	-	-

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.
a/ Impuesto del timbre.
b/ IVA.

Aparte de compartir algunas características de los sistemas tributarios, los tres países analizados comenzaron la década de los ochenta con administraciones tributarias muy rezagadas. Esto significa, básicamente, carencia de un marco legal que castigue la evasión fiscal, procesos dilatados y complejos para hacer efectivo el pago de impuestos (tres años en Costa Rica, dos años en Guatemala, sin multa y sin recargos), estructuras organizativas muy deficientes, incluyendo falta de personal especializado, bancos de datos y metodologías anticuadas de trabajo.

Pese a las similitudes de la estructura y la administración tributaria en los tres países, en cuanto a los gastos gubernamentales la situación era completamente diferente. Hacia 1980, el peso del gasto del gobierno en la economía de Costa Rica, El Salvador y Guatemala era de 20, 17 y 14%, respectivamente. (Véase de nuevo el cuadro 1.) Al comenzar la década de los noventa, el gasto costarricense mostraba cierta regularidad situándose en 19% del PIB, mientras que El Salvador y Guatemala lo habrían reducido a 12 y 10% del PIB, respectivamente. En 1994, el gasto inclusive se elevó en Costa Rica por encima de los porcentajes alcanzados en 1980, mientras que en El Salvador se ubicó de nuevo en 14% del PIB, magnitud semejante a la de 1980. En Guatemala, en cambio, volvió a descender, hasta un 9% del PIB.

La rigidez del gasto público de Costa Rica se fue conformando bajo la influencia de diversos factores, entre ellos, el uso de los impuestos como fuente de financiamiento para programas específicos y la política de las autoridades costarricenses de propiciar la expansión del empleo por medio de su crecimiento en el sector público, lo cual implica aumentos regulares de salarios, prestaciones y seguridad en el trabajo. La lista de factores que fueron generando la rigidez del gasto gubernamental costarricense quedaría incompleta si no se mencionara el servicio de la deuda y la autoridad suprema del congreso en materia de gasto, ya que la constitución política de Costa Rica

excluye el poder de veto del presidente a las decisiones del congreso en materia de gasto gubernamental.

Las características del gasto gubernamental de El Salvador y Guatemala no eran rígidas como las costarricenses. Ciertamente, las leyes de Servicio Civil suponían inflexibilidad en el empleo del sector gubernamental, pero ninguno de los dos países implantó políticas de promoción del empleo mediante la incorporación de agentes al servicio público. Tampoco se registraron niveles de endeudamiento semejantes a los costarricenses, con lo cual se evitó la rigidez provocada por el servicio de la deuda. Por último, los congresos de Guatemala y El Salvador estaban limitados por el poder de veto del presidente a sus decisiones sobre el gasto.

También la estructura del gasto público muestra diferencias entre los tres países. El gasto corriente, como proporción del PIB, aumentó en Costa Rica de 15% en 1980 a 17% en 1990 y a 20% en 1994. En buena parte esta tendencia ascendente se explica por la política de empleo seguida por el gobierno central. En Guatemala, el gasto corriente mantuvo su peso en alrededor de 8% entre 1980 y 1990, y lo disminuyó a 6.8% en 1994, mientras que en El Salvador se observó una reducción de 12 a 10% entre 1980 y 1990, y luego un incremento, que implicó regresar a los niveles de 1980.

Los tres países tuvieron que reducir sus gastos de capital por debajo de los niveles observados en 1980. En el caso de Costa Rica, la inversión del gobierno pasó de 4.7 a 2.1% del PIB entre 1980 y 1990 y así se ha mantenido en años recientes. En Guatemala se observó una reducción más drástica entre 1980 y 1990, pues cayó del 5.6 al 1.7% del PIB. Fenómeno muy parecido al de Guatemala ocurrió en El Salvador. En ambos países se ha reportado una pequeña recuperación en años recientes.

Asimismo, en los tres países se redujo, aunque con menor intensidad en Costa Rica, el gasto del gobierno central en salud y educación: mientras que el gasto combinado de salud y educación era en 1980 de 13.4% del PIB en Costa Rica, 8% en Guatemala y 5% en El Salvador, hacia 1989 se había contraído a 2.6% en El Salvador, 3.5% en Guatemala, y en Costa Rica a 11.5% del PIB. 1/

Especial relevancia se presta en este documento a las características de los procesos de negociación entre los contribuyentes y el Estado, que en buena medida determinaron el grado de éxito alcanzado en la marcha hacia estructuras tributarias más sólidas.

2. Las propuestas de reforma tributaria

Entre 1980 y 1994, Costa Rica, El Salvador y Guatemala realizaron esfuerzos de alcanzar una reforma tributaria (véase el cuadro 4) caracterizada por la implantación del IVA, así como por la disminución de la incidencia de los impuestos al comercio exterior.

1/ Véase, CEPAL (1995).

Cuadro 4

PRINCIPALES CARACTERISTICAS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN COSTA RICA, EL SALVADOR Y GUATEMALA
MODIFICACIONES DE PRINCIPALES IMPUESTOS

País	Año	IVA/timbre	Sobre exportaciones	Aranceles a las importaciones	Sobre la Renta	Ley de Delito Fiscal
COSTA RICA	1982	- Adopción integral del IVA - Se exonera canasta de consumo - Tasa 11%			- Se reduce tasa *máxima a* 30% - Se reducen tramos a 3	No se planteó
	1986		- Eliminación de todos los impuestos a exportaciones no tradicionales - Reducción de impuestos a exportaciones tradicionales	- Reducción en bienes finales e intermedios - Aumento en materia prima - Progresiva eliminación de sobretasas		No se planteó
	1987	- Se amplía a espectáculos públicos y otros servicios - Se mantiene exoneración a canasta de consumo popular.				El Gobierno lo planteó pero tuvo que retirarlo de Asamblea
	1991	- Se mantiene exoneración a canasta de consumo popular - Tasa aumenta a 13%				No se planteó
	1995	- Se mantiene exoneración a canasta de consumo popular - Tasa aumenta a 15%			- Se introduce impuesto a los activos como pago a cuenta del ISR	Se planteó y se aprobó
GUATEMALA	1983	- Se introduce IVA - Pocas exenciones - Tasa 7% - Se aplica IVA a las importaciones sobre la base del tipo de cambio oficial	- Eliminación progresiva		- Se reduce tasa máxima a 35%	No se planteó
	1986	- Se aplica IVA a las importaciones sobre la base del tipo de cambio libre	- Reintroducción temporal por 4 años a tasas decrecientes. Desaparece en 1990	- Reducción de aranceles en bienes finales e intermedios - Aumento en materia prima - Se introducen sobretasas para ser eliminadas en 1991		No se planteó
	1987	- Se amplía a industria de la construcción y otros sectores. Criterios más estrictos para crédito fiscal			- Se reduce tasa máxima a 30% - Se reducen gastos deducibles para empresas	No se planteó
	1992	- Se generaliza cobro de IVA a bienes y servicios - Tasa 7%		- Se reducen	- Reduccción tasa máxima a 25%	No se planteó
	1994	- Se adoptan criterios más estrictos para conceder crédito fiscal - Tasa 7%			- Aumenta tasa máxima a 30% - Impuesto sobre activos para mejorar el control de cumplimiento del ISR. Se planteó, se aprobó por Congreso, pero fue anulado por la Corte de Constitucionalidad	- Se planteó y se aprobó - Ratificado por la Corte de Constitucionalidad en 1995

Cuadro 4 (Conclusión)

País	Año	IVA/timbre	Sobre exportaciones	Aranceles a las importaciones	Sobre la Renta	Ley de Delito Fiscal
EL SALVADOR	1986	- Aumenta impuesto del timbre		- Se reducen	- Se reduce tasa máxima a 35% - Se reduce número de tramos	No se planteó
	1989		- Se eliminan impuestos a exportaciones de azúcar y camarón - Se reduce impuesto a exportaciones de café			No se planteó
	1992	- Se introduce el IVA para transacciones de bienes y servicios. - Tasa 10%	- Se traslada a exportadores de café al régimen de Impuesto sobre la Renta		- Productores y exportadores de café son trasladados al régimen de Impuesto sobre la Renta	Se planteó y se aprobó
	1995	- Aumenta tasa del IVA a 13%				Se plantean reformas para fortalecerla y se aprueban

La adopción del IVA se realizó mediante distintos procedimientos en los tres países. En Costa Rica el proceso arrancó en 1967 con la ley del impuesto sobre las ventas, que sólo gravaba a bienes y servicios de consumo final. El impuesto se aplicaba una sola vez, de manera que no era acumulativo. La siguiente modificación, previa a la definitiva de 1982, ocurrió en 1975 cuando se lo transformó en un derecho muy parecido al IVA, eximiendo a los bienes de consumo de la canasta de consumo popular, decisión que ha sido celosamente mantenida hasta la fecha. El Salvador también siguió una vía gradual para implantar el IVA, a partir del anterior impuesto del timbre.

En contraste, Guatemala pasó de forma súbita, en menos de tres meses, del régimen del impuesto del timbre al IVA, lo cual repercutió negativamente en la recaudación.

En cuanto a los aranceles a las importaciones, se efectuaron dos reducciones importantes en el período, en 1986 y en 1992. Sin embargo, en los tres países se incrementó la incidencia de los derechos arancelarios en los ingresos tributarios, debido a que su rebaja propició el aumento más que proporcional de las importaciones.

En cuanto a los impuestos a las exportaciones los tres países siguieron vías diferentes. En Costa Rica la reducción más drástica tuvo lugar en 1985, pero se mantuvieron los impuestos a las exportaciones a lo largo del período, con modificaciones leves según las condiciones del mercado de los productos. En El Salvador se eliminaron los gravámenes a las exportaciones del azúcar y el camarón, en tanto que los correspondientes al café, el principal producto de exportación, siguieron vigentes, aunque a tasas rápidamente decrecientes. El impacto fiscal de estas medidas fue negativo y llevó a la disminución de la carga tributaria. Sin embargo, mediante un programa de traslado de los productores de café al régimen del impuesto sobre la renta (véase el recuadro 1), se logró recuperar en buena medida la recaudación perdida y la carga tributaria. En el caso de Guatemala se tomó la decisión de eliminar rápidamente los impuestos a las exportaciones, lo cual contribuyó considerablemente a la merma de la carga tributaria. A consecuencia de ello, en 1986 Guatemala tuvo que reintroducir temporalmente el impuesto a las exportaciones, pero al terminar el período de vigencia no pudo sustituir ese régimen de recaudación con otro de parecida efectividad.

En cuanto al impuesto sobre la renta, las reformas emprendidas en los años ochenta estuvieron orientadas esencialmente a disminuir las tasas máximas. En El Salvador y Costa Rica ese proceso redundó en una menor incidencia de la recaudación del impuesto sobre la renta en los ingresos tributarios. En Guatemala se registró un aumento de esa incidencia pero debe tenerse presente que la carga tributaria es menor.

En los tres países, el fortalecimiento de los mecanismos legales de recaudación se dio en la década de los noventa. El Salvador fue el primero en introducir en su legislación la figura del delito fiscal (en 1992), mientras que Costa Rica y Guatemala lo hicieron apenas en 1995.

Recuadro 1

EL SALVADOR: SUSTITUCION DEL IMPUESTO DE EXPORTACION DEL CAFE

En 1989 las autoridades salvadoreñas comenzaron el proceso de eliminación de los impuestos a las exportaciones, suprimiendo los del azúcar y el camarón, y reduciendo los correspondientes al café.

Las exportaciones de café estaban sometidas en ese momento a una tabla de tributación que contemplaba un monto fijo de 5.25 dólares si el precio de 100 libras del producto no excedía los 40 dólares; si éste subía, las exportaciones pagaban el monto fijo más una tasa de 30% sobre el incremento del precio por encima de 40 dólares.

Como parte de la reforma tributaria, las autoridades eliminaron en 1989 el monto fijo que debían pagar las exportaciones. Se mantuvo la tasa de 30%, pero se elevó el umbral de 40 dólares, con lo cual se redujo la recaudación por este concepto y se afectó la recaudación global. La tasa descendió en 1990, nuevamente en 1991 y también en 1992. La recaudación pasó de 200 millones de colones en 1989 a 28 millones de colones en 1992.

En 1992 los productores de café plantearon la petición de que se les eliminara el impuesto a las exportaciones debido a los bajos precios del grano. El gobierno puso como condición que aceptaran integrarse al sistema del impuesto sobre la renta. Con este nuevo esquema los caficultores obtenían la posibilidad de realizar deducciones y pagar impuestos sobre renta neta. El gobierno les impuso una tasa de retención de 2% sobre el precio de liquidación de exportación. En 1994, a raíz del repunte de los precios del café, se estableció un esquema que contiene diversas tasas de retención, dependiendo del precio del café.

La implementación de este programa de conversión requirió que el gobierno pusiera en práctica un programa de apoyo y asistencia técnica para los pequeños y medianos caficultores, dirigido a establecer sistemas de contabilidad en sus unidades productivas.

Según los funcionarios de la hacienda pública de El Salvador, se ha elevado la recaudación con el nuevo esquema, aunque consideran que el que estuvo vigente hasta 1989 proporcionaba mayores ingresos.

3. Determinantes de la viabilidad de las reformas tributarias

a) Antecedentes legales

Al inicio de la década de los ochenta, los tres países acusaban carencias parecidas en materia de legislación tributaria. En ninguno existía, por ejemplo, la figura del delito fiscal, ni el concepto de renta presunta; todo se resumía en un cuerpo de leyes tributarias que volvían muy engorroso el cobro de los impuestos.

En la década de los ochenta se operaron transformaciones políticas importantes en los países centroamericanos, con la excepción de Costa Rica. En El Salvador y Guatemala se registraron

golpes de estado en 1979 y 1982, respectivamente, lo cual provocó cambios significativos de sus constituciones políticas. 2/

Las constituciones de El Salvador y Costa Rica asignan un poder impositivo general al congreso, mientras que la de Guatemala (véase el cuadro 5 y el anexo II) contiene una serie de normas que, en la práctica, dividen el poder impositivo entre el congreso y los tribunales. (Véase el recuadro 2.) Las diferencias de las tres constituciones en cuanto al poder del Estado para recaudar impuestos tienen una estrecha correspondencia con la forma en que se definen los derechos de propiedad en cada una de ellas. En la medida en que los derechos de propiedad se inclinan en favor de los particulares, se dificulta establecer mecanismos de recaudación eficaces.

Recuadro 2

EL PODER TRIBUTARIO DE LOS TRIBUNALES

Las constituciones de Costa Rica, El Salvador y Guatemala establecen la revisión constitucional de las leyes, actividad que está a cargo de entes especializados. En la medida en que la constitución respectiva fija criterios más rígidos para que el congreso ejerza el poder tributario, los tribunales tendrán un poder mayor para definirlo. Esto se refuerza con el hecho de que, a raíz de la experiencia fascista, se ha dado un cambio político-cultural importante en la posguerra que consiste en ver la constitución política como norma de aplicación directa, lo cual ha llevado a un protagonismo muy fuerte de los tribunales que tienen a cargo la revisión constitucional. (Véase, Aja E, 1994, pág. 54.) En Suecia y Francia la revisión constitucional se posibilita a partir de 1971 (véase, Elster J. 1994, pág. 5.) La expresión de este cambio político-cultural puede observarse en la evolución de las constituciones políticas de los países aquí analizados. La constitución de Costa Rica, aprobada en 1949, no contempla explícitamente la revisión constitucional aunque confiere facultades amplias al poder judicial para adoptarla. Así ocurrió con la creación de la sala IV de lo constitucional en 1989. La constitución de El Salvador de 1983 incorpora explícitamente la revisión constitucional y establece una sala especial para atender el tema. La constitución de Guatemala de 1985 va más lejos, pues tal como señala García Laguardia (1989, pág. 604), establece un Tribunal Constitucional Permanente "encargado de garantizar la supremacía de la Constitución y dar plena eficacia a sus normas, a efecto de convertir sus declaraciones de principios en derecho realmente aplicable..."

El tema general puede plantearse, tal como lo hace Douglas North, 3/ en términos de un proceso de negociación en el cual el Estado procura el aumento de sus ingresos a cambio de limitar su poder expropiatorio de la riqueza particular. Un caso extremo, favorable a las clases propietarias, sería aquel en el cual la constitución política elimina todo poder expropiatorio del Estado y, además, le dificulta su poder impositivo. En el otro, se ubicaría una constitución que concede poderes expropiatorios y tributarios al Estado sin proveer seguridad a la propiedad de los particulares. Entre

2/ Costa Rica ha gozado de estabilidad política durante todo el período de la posguerra. En consecuencia, su constitución política se ha mantenido básicamente inalterada desde 1949.

3/ Véase, North y Weingast (1989), pág. 812.

Cuadro 5

DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES RELATIVAS AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO, DERECHOS INDIVIDUALES DE PRIVACIDAD Y PROPIEDAD EN PAISES SELECCIONADOS a/

Poder tributario	Derechos de propiedad	Derecho de privacidad
Costa Rica • Establece que los costarricenses deben contribuir para los gastos públicos y la autoridad exclusiva de la Asamblea Legislativa para establecer impuestos.	**Costa Rica** • La propiedad en inviolable pero puede expropiarse por razones de interés público, previa indemnización establecida por el legislador. Puede imponer limitaciones de interés social.	**Costa Rica** • Se garantiza el derecho a la intimidad y a la libertad del secreto de las comunicaciones, pero la ley fijará los casos en que este derecho podrá no ser ejercido.
El Salvador • Establece autoridad de la Asamblea Legislativa para decretar contribuciones sobre todas clase de bienes, servicios e ingresos.	**El Salvador** • La propiedad puede ser expropiada con arreglo a leyes. Se establece derecho a propiedad privada en función social.	**El Salvador** • Establece el derecho a la inviolabilidad de la correspondencia. Prohíbe la intervención y la interferencia de las comunicaciones telefónicas.
Guatemala • Establece que los impuestos deben obedecer al principio de legalidad y autoridad exclusiva del Congreso para decretar impuestos y contribuciones, pero enuncia bases que deben ser obedecidas por el Congreso. Prohíbe la tributación múltiple y condiciona el pago de impuestos a la capacidad de pago del contribuyente.	**Guatemala** • Garantiza la propiedad privada. El Estado debe garantizar el ejercicio de este derecho. La expropiación puede ocurrir, mediante leyes, previa indemnización del propietario a un precio establecido por expertos.	**Guatemala** • Establece inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros personales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones con tecnología moderna. Declara punible revelar montos de impuestos pagados, utilidades, pérdidas y costos.
Chile • Establece el poder del Estado para imponer cualquier clase de tributos y su progresividad.	**Chile** • Establece derecho a la propiedad, pero la ley determinará el modo de adquirir, usar, gozar y disponer de ella, según las obligaciones que deriven de su función social.	**Chile** • Establece la inviolabilidad del hogar y de toda forma de comunicación privada, excepto en aquellas condiciones determinadas por la ley.
Estados Unidos • Establece autoridad exclusiva del congreso americano para recaudar cualquier clase de impuesto y contribuciones, sea cual fuera la fuente de que provengan.	**Estados Unidos** • Establece que a nadie se le privará de la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará la propiedad privada para uso público sin una justa indemnización.	**Estados Unidos** • Establece el derecho de los habitantes de que sus personas, domicilios, papeles y efectos se hallen a salvo de pesquisas o aprehensiones arbitrarias.

a/ Véanse los anexos I al V.

ambos puntos existen situaciones intermedias que pueden dar lugar al proceso de negociación que mencionaba North. Tal como el propio North señala, una definición perfecta de los derechos de propiedad "no se ha dado ni siquiera en los tiempos actuales, por cuanto los costos de transacción que implicaría establecer esa organización económica resultarían prohibitivos... Esta ausencia de identificación persiste porque, dada la organización política y económica de la economía, los costos de eliminar las repercusiones externas desfavorables superan a los beneficios". 4/

El poder tributario del Estado también se vincula con los derechos individuales, especialmente el relativo a la privacidad, puesto que el cobro de impuestos requiere una administración fiscal con acceso a los registros de riqueza y a los flujos financieros de los particulares. 5/ Tal como lo explica North, los particulares siempre tienen el incentivo para eludir el pago de los impuestos, ocultando su riqueza y sus ingresos, por lo que el Estado debe construir una estructura institucional que le permita conocer la situación financiera de los contribuyentes potenciales. En la medida en que el Estado carezca de sistemas de información confiable, apunta North, recurrirá a fuentes de recursos visibles y fácilmente cuantificables, como las corrientes de comercio exterior, para extraer las rentas fiscales. 6/ También en este caso pueden plantearse situaciones extremas. En última instancia, podría imaginarse una situación en la que el Estado tuviera una prohibición constitucional absoluta de interceptar, incautar o registrar documentos y comunicaciones de carácter privado y, por ende, se viera en la imposibilidad de establecer un sistema de información con fines tributarios. En el otro extremo, puede concebirse un ordenamiento constitucional que confiriera un poder ilimitado al Estado para invadir la privacidad del individuo. En el anexo I pueden observarse las diferentes disposiciones constitucionales que en esta materia han adoptado Costa Rica, El Salvador y Guatemala. (Véase de nuevo el cuadro 5 para un resumen.)

En suma, las reformas tributarias, junto con la implantación de políticas y mecanismos de recaudación, constituyen profundas reformas institucionales que alteran las relaciones entre los contribuyentes y el Estado, e implican la redefinición de los derechos individuales, incluyendo el de la propiedad y el de la privacidad. A su vez, la construcción del sistema tributario enfrenta a los contribuyentes entre sí en torno a la distribución de las cargas fiscales. 7/ Tal como apunta Norbert Elías "los impuestos como cualquier otra institución social son un producto de la interacción social...Nacen de la lucha de los diversos grupos e intereses sociales, hasta que, por último, tarde o temprano, aquel instrumento que se había desarrollado en un forcejeo continuo de las relaciones sociales de fuerza, se va convirtiendo en una organización e institución consolidada, admitida por los interesados de modo consciente y hasta, si se quiere, planificado". 8/

Luego, el poder tributario del Estado define su alcance y característica en el sistema político, campo en el que ocurren y asumen forma organizada las luchas entre los grupos sociales y en el cual

---

4/ Véase, North y Thomas (1991), págs. 147-148.

5/ Véase, Levi (1988), pág. 124.

6/ Véase, North y Thomas (1991), pág. 161.

7/ Esta lucha entre los contribuyentes puede asumir características muy conflictivas, violentas y prolongadas, conforme cada grupo de interés trate de que otros asuman los costos fiscales, sin que el sistema político pueda resolver las diferencias. Véase, White (1995), págs. 227-255.

8/ Véase, Elías (1994), pág. 431.

se configura la relación entre éstos y el Estado, transacciones que se plasman en las constituciones políticas. En consecuencia, la naturaleza de una constitución está ligada a las modalidades del sistema político —incluyendo ideologías, partidos políticos y grado de pluralismo— en el cual se estableció.

Sólo una adecuada interacción entre el sistema político y el ordenamiento legal puede satisfacer la necesidad de ingresos del Estado, de manera que al mismo tiempo proteja los derechos de propiedad e individuales y distribuya de manera equitativa la carga fiscal, 9/ según la percepción de los contribuyentes. En síntesis, se trata de decir que las reglas del juego de las contribuciones fiscales no son independientes de la estructura de poder y resultan del ejercicio político. 10/

En 1983, El Salvador instauró una nueva constitución política, mientras que Guatemala lo hizo en 1986. La constitución de El Salvador se implantó en el marco de un régimen militar reformista y pluralista; en contraste, la de Guatemala fue elaborada por un gobierno militar conservador, excluyente de visiones democráticas del Estado. La constitución política de Costa Rica se sancionó en 1949 bajo los auspicios de un régimen plural y reformista. En suma, las constituciones de El Salvador y Costa Rica expresan intereses sociales y políticos más heterogéneos que la guatemalteca.

b) Análisis comparativo de la definición de los derechos de propiedad en las constituciones de Costa Rica, El Salvador y Guatemala

La capacidad impositiva del Estado está fuertemente determinada por la concepción de los derechos de propiedad vigentes en una sociedad. Por una parte, Robert Nozick ha presentado el argumento de que los impuestos equivalen a apoderarse de los resultados del trabajo del individuo, lo cual significa la violación del derecho de propiedad no sólo sobre las cosas sino también sobre la

---

9/ North y Thomas (1991, págs. 152-155) plantean que las exigencias de una economía de mercado en expansión llevan a la necesidad de contar con unidades gubernamentales más amplias, capaces de definir, aplicar y proteger los derechos de propiedad. Sin embargo, no todas las sociedades que enfrentaron ese reto pudieron resolverlo con éxito. "Sobrevivieron", afirman los autores, "aquellas unidades políticas que fueron relativamente más eficaces a la hora de resolver sus problemas fiscales, mientras que las demás fueron absorbidas por sus rivales".

10/ La escuela de la Economía Constitucional de Virginia ha analizado este punto exhaustivamente. Su tesis central es justamente que la existencia de intereses conflictivos en la sociedad obliga a establecer reglas de juego que propicien la convergencia del interés individual con el bien común e impidan la conducta depredadora de unos individuos en detrimento de otros. Véase, Toboso (1993), págs. 269-287. El tema fue analizado por Elster (1994), quien aduce que dado que las disposiciones constitucionales resultan del funcionamiento del sistema político, es importante que éste represente a toda la sociedad, no sólo a un grupo. A su vez, esto lleva a la necesidad de la democracia y el pluralismo, para que todos los posibles afectados participen en la elaboración de las reglas del juego representadas en la constitución. Véase, Kant (1984), pág. 65. Kant advierte 200 años antes el peligro de que una facción imponga al resto de la sociedad una constitución opresiva.

persona misma, e implican que otros se conviertan en copropietarios del bien o del servicio del individuo, de manera que terminan diciendo lo que el individuo debe hacer y los propósitos que su trabajo debe servir. (Véase el recuadro 3.) Dado que el propio Nozick reconoce que el individuo siempre se desenvuelve en un contexto social, la anterior perspectiva contrasta con otras concepciones de los derechos de propiedad que admiten su limitación para compatibilizarlo con el bien común, incluyendo el referente a entregar un poder impositivo general al Estado.

Recuadro 3

EL CARACTER CONFLICTIVO DEL PODER IMPOSITIVO Y SU JUSTIFICACION ORIGINAL

La construcción de la hacienda pública ha sido un proceso largo y difícil. En esencia, ha significado arrancar de los individuos parte de sus ingresos trasladándolos al Estado, a fin de financiar la administración pública.

Thomas Hobbes, el gran racionalizador del Estado moderno, describió de forma precisa los obstáculos de desarrollar el poder tributario: "la dificultad de recaudar dinero para los usos necesarios del Estado... deriva de la opinión que cada súbdito tiene de su propiedad sobre tierras y bienes, excluyendo el derecho del soberano al uso de los mismos..." (Hobbes, 1994, pág. 271).

Robert Nozick ha proporcionado la más sólida argumentación en contra del poder tributario. Nozick explica la aparición del Estado como un proceso necesario para asegurar la convivencia pacífica de los individuos en sociedad. Por ende, Nozick reconoce la necesidad de proveer ingresos al Estado, pero no logra conciliarla con los derechos extremos de propiedad privada planteados por su versión radical del liberalismo económico. (Nozick, 1988, págs. 170 y 171, y Gray, 1992, págs. 128 y 129.)

A su vez, existe una continuidad sorprendente en las consideraciones sobre el poder tributario en el pensamiento anglosajón predominante. Hobbes señaló que el gobernante debe tener derecho a recaudar impuestos para poder "salir al encuentro de los peligros y prevenirlos en sus comienzos". (Hobbes, 1994, págs. 113 y 271). Aun John Locke, cuya concepción de la propiedad como derecho inherente del individuo sirve de fundamento a la teoría del Estado mínimo de Nozick, aprobó el poder impositivo del Estado. (Locke, 1995, pág. 133). El tema fue retomado por Edmund Burke, quien escribió: "La renta del Estado es el Estado. En efecto, todo depende de ella, sea para su sostenimiento o para su reforma... el cuerpo político... no llegará al máximo de su virtud... hasta que no posea una renta pública equitativa...". (Burke, 1978, págs. 538-539). El argumento fue retomado en *El Federalista*, el cual recoge las discusiones sobre las bases constitucionales del Gobierno de los Estados Unidos: "El gobierno federal debe forzosamente gozar de facultades ilimitadas para cobrar impuestos con arreglo a los métodos usuales". (Hamilton, Madison y Jay, 1994, pág. 124). Esto se expresa en el fuerte poder tributario que la constitución de los Estados Unidos le otorga al Estado. (Véase el anexo 4.)

Un análisis de las disposiciones constitucionales en los tres países en materia de propiedad (véase el anexo III y el cuadro 5) revela que los derechos de propiedad privada tienen una definición mucho más rigorista en Guatemala que en los otros dos países. En principio, la constitución guatemalteca contiene un artículo titulado propiedad privada, lo que implicaría que el concepto de propiedad privada expresa un sector de reglamentación constitucional, ausente en las de Costa Rica

y El Salvador. 11/ Además, el artículo 39 de la misma ley básica define la propiedad privada como "derecho inherente de la persona humana" y establece que el Estado "garantiza el ejercicio de ese derecho" y "debe facilitar al propietario el uso y disfrute de sus bienes". Agrega que "toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo a la ley", pero el espíritu del artículo puede ser interpretado en el sentido de que la ley sigue a los derechos de propiedad, no que los condiciona o los define. 12/ En cambio, los artículos comparables de las constituciones de Costa Rica (art. 45) y El Salvador (art. 103) garantizan la propiedad privada pero admiten sus limitaciones en función social. 13/

La rigorista defensa de los derechos de propiedad privada en la constitución guatemalteca destaca de nuevo con relación a la expropiación, pues se establece (art. 40) la indemnización previa del propietario fundada en una justipreciación por expertos que tomen como base su valor actual. En la constitución costarricense (art. 45), en cambio, se establece que la expropiación puede proceder por causa de interés público y se modera el principio de indemnización previa, indicando que se realizará en los términos fijados por la ley. Además, confía al legislador, esto es, al poder político supremo del Estado, los términos de la indemnización. En el caso de la constitución salvadoreña se otorga al Estado un poder expropiatorio mayor y sólo se señala que la indemnización previa debe ser justa (art. 106). 14/

Las disposiciones constitucionales guatemaltecas contienen una serie de principios que mezclan directamente los derechos de propiedad con las obligaciones tributarias (véase el anexo V), situación que no se presenta en las constituciones de El Salvador y Costa Rica. Así, se prohíben los tributos confiscatorios y se establece una serie de consideraciones reglamentarias, impropias de instrumentos jurídicos constitucionales, que claramente tratan de obstruir el poder tributario del Estado: principio de capacidad de pago y prohibición de la doble tributación.

Las tres constituciones se diferencian también con relación a la capacidad del Estado en cuanto a definir y aplicar derechos de propiedad en favor suyo. Las constituciones de El Salvador (art.110) y Costa Rica (art. 46) prohíben los monopolios privados y, en cambio, autorizan al Estado a ejercerlos. En el caso de Guatemala, la constitución fija (art.130) la prohibición de monopolios,

---

11/ Para una discusión sobre la implicación del uso del concepto de propiedad privada en los encabezados, títulos o nombres de sección de las constituciones, véase, Tarello (1995), pág. 213.

12/ Novoa Monreal señala que este tipo de disposiciones constitucionales no envuelve limitaciones del derecho de propiedad, sino reglas de coordinación de actividades de propietarios. Por lo tanto, no deben ser interpretadas como mengua del carácter absoluto del dominio. Véase, Novoa Monreal (1987), págs. 77-83.

13/ La constitución política de Chile también incorpora la noción de propiedad en función social y establece que sólo puede usufructuarse en los términos acordados por la ley. Véase el anexo III.

14/ Novoa Monreal sostiene que el principio de expropiación por utilidad pública y la indemnización previa más bien refuerza la protección de la propiedad privada, pues significa que el constituyente no desea que el propietario sufra un deterioro patrimonial. Así, dice Novoa, cuanto más estrictos y favorables al propietario los términos de la indemnización, la expropiación no constituirá una violación de la garantía constitucional de la propiedad, sino su transformación en una garantía sobre el valor de la propiedad. Véase, Novoa (1987), págs. 93-95.

sean de orden estatal o privado, pero refuerza su carácter limitador de los derechos de propiedad del Estado, determinando que éste protegerá la economía de mercado.

Las constituciones de El Salvador, Costa Rica y Guatemala confieren diferentes capacidades a los estados respectivos para establecer su poder tributario. La cuestión puede ser examinada a la luz de la afirmación de Douglas North de que el poder impositivo se institucionaliza a partir de una negociación en la cual el Estado limita su poder expropiatorio y sus derechos de propiedad a cambio de ingresos tributarios. 15/ Ello implica que el poder fiscal se instituye a partir de posiciones estratégicas 16/ adoptadas por el Estado y los contribuyentes bajo reglas del juego establecidas, en buena medida, por las constituciones. 17/

El análisis realizado hasta ahora demuestra que en Guatemala las reglas del juego fiscal se inclinan claramente en favor de los grupos sociales que tienen propiedades, pues han sido exitosas en limitar el poder tributario y el poder de expropiación del Estado, además de restringirle severamente su capacidad para definir derechos de propiedad en su favor. Asimismo, se logró dividir el poder tributario del Estado guatemalteco entre el congreso y los tribunales. En El Salvador y Costa Rica se presenta una situación diferente: no hay límites constitucionales estrechos al poder tributario del Estado, cuestión que se refuerza por el hecho de que en ambos países es el congreso el que concentra el poder impositivo. Los Estados se reservan la potestad de generar monopolios a su favor y la de limitar los derechos de propiedad privada. En consecuencia, tanto en El Salvador como en Costa Rica, es en el terreno político y en el congreso donde se define el poder tributario del Estado, mientras que en Guatemala los impuestos son materia de negociación directa entre el Estado y las clases propietarias.

4. El proceso de negociación

Las reformas tributarias realizadas en Costa Rica, El Salvador y Guatemala en el curso de la década de los ochenta se dieron en marcos institucionales diversos e involucraron diferentes actores. En el caso de Costa Rica y El Salvador, asumieron un papel fundamental los partidos políticos, y el congreso fue la institución clave en que se resolvieron. En Guatemala, en cambio, fueron los sectores gremiales empresariales los principales interlocutores del gobierno en materia fiscal y los tribunales desempeñaron un papel crucial debido a que la constitución política limita severamente el poder impositivo del congreso.

15/ Véase, CEPAL (1993),...op.cit.

16/ El análisis de la política fiscal en términos de decisiones estratégicas ha sido efectuado en Elizondo (1994) y Castañeda (1993).

17/ Esto es especialmente cierto si la constitución se convierte en una norma de aplicación directa. Véase de nuevo el recuadro 2.

a) El papel de los intereses gremiales, del sistema político y de los organismos técnicos

En materia fiscal, el interlocutor más importante del gobierno es el sector empresarial. 18/ Por consiguiente, la reforma tributaria puede analizarse en términos de un juego, en el cual el Estado necesita desplegar estrategias para que los empresarios cumplan las exigencias fiscales, sin provocar fuga de capitales o disminución de la inversión. Así, una reforma fiscal puede brindar la oportunidad de que el Estado renuncie en favor del sector empresarial a su control propietario sobre factores productivos, tales como la tierra o empresas, o a derechos de propiedad monopolistas a cambio de un ingreso fiscal más seguro. 19/

Este delicado proceso involucra a la economía y a la política. Por una parte, el Estado debe realizar los gastos que faciliten la acumulación y la paz social. Por otra, necesita cuidar que tales funciones no socaven el proceso de inversión privada. (Véase el recuadro 4.) La renegociación de los derechos de propiedad entraña dilemas, ya que al transferir derechos al sector privado se le proporcionan nuevas oportunidades de inversión y crecimiento, y al mismo tiempo se refuerza el poder de la clase propietaria y se acentúa la desigualdad social. Una solución exitosa de tales requerimientos contradictorios significaría que tras la renegociación, el Estado aumentara su poder tributario, base de satisfacción de las necesidades de acumulación y armonía social, y a su vez el sector privado invirtiera e hiciera crecer la economía. Estos temas fueron discutidos en los tres países centroamericanos en el curso de los años ochenta, pero con características institucionales diferentes.

En el caso de Costa Rica, aunque las organizaciones gremiales de los empresarios emiten directamente opiniones sobre los temas fiscales, el proceso de negociación de las reformas fiscales es encabezado por partidos políticos multiclasistas. Más aún, históricamente no se han registrado discrepancias extremas entre las visiones económicas de los dos principales partidos políticos, las cuales han tenido como elemento común reservar un lugar importante al Estado, incluyendo el monopolio de los servicios públicos y de la banca.

Hacia fines de los años sesenta se formó en Costa Rica una organización de investigación económica denominada Academia de Centroamérica, que aglutinaba a economistas destacados de los dos partidos políticos más importantes. La Academia prestó asesoría a distintos gobiernos y en su seno se fueron gestando grandes líneas de consenso respecto de la necesidad de mover la economía

---

18/ Se trata de un poder adicional al analizado en el apartado anterior con que cuentan los empresarios para enfrentar al Estado en el tema fiscal. El asunto fue planteado por Adam Smith, quien escribió: "...el capital se desplaza fácilmente...El dueño del capital es propiamente ciudadano del mundo y no se encuentra necesariamente vinculado a una determinada nación. Se halla en condiciones de abandonar el país que le someta a un trato vejatorio, para gravarle con una contribución molesta, trasladando su capital donde pueda ejercer su industria o disfrutar su patrimonio con más tranquilidad...El impuesto que contribuye a desplazar el capital de un país agota toda fuente de ingresos, y perjudica al Soberano y a la sociedad". Smith (1992), pág. 748. Esta perspectiva sirve de base a los análisis de Elizondo y Castañeda ya mencionados.

19/ Este punto es crucial para la toma de decisiones en materia de privatización. Véase, CEPAL (1992), págs. 103-104.

de Costa Rica hacia un modelo más abierto, más orientado al mercado y con mayor participación del sector privado, o sea, una mayor transferencia de derechos de propiedad a la clase empresarial.

Recuadro 4

DILEMAS DE LA POLITICA TRIBUTARIA

En materia fiscal, el interlocutor más importante del gobierno es el sector empresarial, pues son los empresarios quienes controlan los ahorros y, por ende, la inversión y el crecimiento de la economía. Este es un proceso delicado que involucra a la economía y la política. Un análisis incisivo de este tema se encuentra un James O'Connor: "El estado capitalista debe tratar de satisfacer dos funciones básicas y a menudo contradictorias: acumulación y legitimación. Esto significa que el Estado debe intentar mantener o crear condiciones en las cuales sea posible la acumulación rentable de capital. Además, el Estado debe tratar también de mantener o crear las condiciones necesarias a la armonía social. Un Estado capitalista que empleara abiertamente sus fuerzas coercitivas, para ayudar a una clase a acumular capital a expensas de otras clases, perdería su legitimidad y socavaría por tanto el fundamento de la lealtad y el apoyo de que gozara. Pero un Estado que ignorara la necesidad de favorecer el proceso de acumulación de capital se arriesgaría a agotar la fuente de su propio poder: la capacidad de la economía de generar excedentes y los impuestos sobre este excedente". O'Connor (1994), pág. 26.

En el caso de El Salvador, las discusiones y negociaciones sobre las reformas tributarias en los ochenta se dieron en el marco de un sistema político profundamente alterado con relación al vigente en la década inmediata anterior. Mientras que en los setenta había predominado un régimen conservador en estrecha alianza con las organizaciones gremiales empresariales, en los ochenta se dio paso a un sistema político más competido, en el que los partidos políticos realmente poseían visiones ideológicas distintas respecto del papel del Estado en la economía. Esta apertura del sistema político, que se expresó en un ordenamiento constitucional menos sesgado hacia los propietarios, llevó a que la cuestión fiscal se planteara también cada vez más a través de partidos políticos, y no de negociaciones entre gobierno y sectores empresariales. Esto fue facilitado por el hecho de que la nueva constitución política adoptada en 1983 otorgó un poder fiscal muy claro al Congreso.

Paralelamente, sectores importantes de la clase empresarial salvadoreña, con la ayuda del Gobierno de los Estados Unidos, formaron un centro de investigación y asesoría económica llamado Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social (FUSADES). Esta institución estableció vínculos con los responsables más altos de la política económica, los cuerpos técnicos del Estado y los grupos empresariales más connotados.

Al mismo tiempo, las fuerzas políticas evolucionaron. El caso más notorio fue la transformación paulatina del partido ARENA, que en sus comienzos representaba a los organismos empresariales y a los sectores más conservadores de las Fuerzas Armadas, en un partido multiclasista, pero con fuertes simpatías entre grupos empresariales. FUSADES también desarrolló nexos con el partido ARENA. La cuestión más importante, desde el punto de vista tributario, fue

que FUSADES contribuyó poco a poco a darle un carácter más legítimo, más técnico y más general al tema fiscal, que el que podían asignarle las propias organizaciones gremiales empresariales.

En Guatemala, en contraste, el sistema político en el cual se dieron las reformas tributarias fue esencialmente conservador. Esto quedó expresado en la adopción de una constitución política en 1985 que, desde el punto de vista tributario, establecía severas limitaciones al poder impositivo del congreso y creaba en los tribunales un campo de batalla adicional en materia de legislación tributaria.

Además, la propia atmósfera conservadora en la que se desenvolvió la política guatemalteca durante los años ochenta, impidió la formación de un sistema político competido, en el cual se enfrentaran modelos de sociedad realmente diferentes, con lo que la posibilidad de plantear revisiones a la constitución quedaba anulada. En esas circunstancias, tanto el congreso como los partidos políticos vieron radicalmente disminuida su influencia en los temas fiscales. Como resultado de ello, en el caso de Guatemala la estructura institucional empujaba a una negociación directa del Estado con las organizaciones gremiales empresariales, por lo cual éstas pasaron a jugar un papel mucho más decisivo en el tema tributario que en El Salvador y Costa Rica.

Esta situación dio lugar a que en Guatemala no se abriera un espacio para que surgieran organizaciones especializadas como la Academia de Centroamérica o FUSADES, que ayudaran a imprimirle un tono menos sectorial a la discusión de los asuntos fiscales. Esto condujo a que las discusiones se concentraran en aspectos menos técnicos y a que se perdiera la visión global del tema fiscal.

b) Planteamientos de las organizaciones gremiales

i) Reformas tributarias de principios de los años ochenta. En Costa Rica, la primera confrontación importante entre el gobierno y los empresarios ocurrió a fines de los años setenta, a raíz de una propuesta de reforma tributaria. La reforma no fue aprobada, y así se abrió el camino para la severa crisis económica que padeció Costa Rica a principios de los ochenta.

En esa ocasión, los empresarios cuestionaban la necesidad de entregar recursos adicionales al Estado, apoyándose en que el problema no era de falta de recursos sino de exceso de gastos. El blanco favorito de los grupos empresariales era la Corporación de Desarrollo (CODESA), una empresa estatal encargada de desarrollar proyectos industriales y agroindustriales. Fundada en 1972, CODESA había expandido sus actividades significativamente. Sin embargo, ninguno de los proyectos productivos impulsados había sido rentable. Los grupos empresariales también consideraban excesivas las actividades del Estado y reclamaban que se les diera oportunidad de participar en los seguros, la banca, la electricidad, las telecomunicaciones, todos monopolios del Estado. Asimismo, arremetían contra la excesiva concentración del gasto público en los gastos corrientes, por lo cual, pese a que los ingresos del Estado aumentaban, no se vislumbraba una expansión considerable de la inversión pública, comprometiendo el crecimiento futuro de la economía.

El debate permeó profundamente a los partidos políticos, de manera que fue imposible sacar adelante la reforma tributaria de 1979. Con la llegada del nuevo gobierno en 1982, se adoptó la decisión de suprimir CODESA y privatizar las empresas que habían surgido bajo sus programas. El programa de extinción de CODESA y de sus empresas ya se había cumplido casi en forma total en los primeros años de la década de los noventa.

En El Salvador, los empresarios se opusieron a la reforma de 1983 con el argumento de que ellos necesitaban estímulos fiscales para producir. Además, exigían la revocación de las medidas de reforma agraria, nacionalización del comercio exterior y de los bancos. Pese a esta oposición, la reforma fiscal fue aprobada, pero el gobierno accedió a facilitar la colocación de acciones de los bancos entre los inversionistas privados hasta por un monto equivalente al 29% del capital contable. Así, las autoridades dieron satisfacción a una de las demandas más importantes del sector empresarial.

En Guatemala, el gobierno surgido del golpe militar de 1982, inició su ejercicio consultando al sector privado, pero las relaciones se deterioraron rápidamente cuando el gobierno planteó una reforma tributaria en mayo de 1983. El paquete incluía la implantación del IVA, gravámenes al consumo de lujo, modernización del impuesto sobre la renta e introducción de un tributo a los activos netos.

El organismo cúpula del sector empresarial reaccionó quejándose del paquete tributario y pidiendo ser escuchado. Solicitaba la reducción del gasto estatal y la privatización de las pocas empresas estatales existentes. El paquete tributario fue aprobado, pero no incluyó los impuestos a los bienes de lujo, ni a los activos netos, fuertemente impugnados. El paquete tributario no entró en vigor porque el gobierno fue derrocado por otro golpe militar. La oposición de los empresarios a nuevos impuestos perduró hasta 1985, fecha en la cual, bajó circunstancias económicas muy difíciles, tuvo que aprobarse un paquete tributario totalmente negociado con el sector empresarial. A su vez, las preocupaciones del sector empresarial fueron incorporadas en forma casi reglamentaria en la constitución política sancionada en 1985, incluyendo la apertura del sector eléctrico a la inversión privada. 20/

ii) Las reformas de 1987. Tanto en Guatemala como en Costa Rica se realizaron reformas tributarias en 1987. En Costa Rica los señalamientos empresariales continuaban presentando la tónica de comienzos de los años ochenta: controlar el gasto gubernamental, revisar la política de empleo del sector público y eliminar el monopolio estatal en los diversos servicios públicos. En realidad, a esa altura el gobierno ya había autorizado la operación de bancos y financieras privadas, aunque con restricciones tales como la de no poder ofrecer el servicio de cuentas corrientes ni tener acceso al financiamiento del Banco Central. Por último, la reforma tributaria aprobada en 1987 no pudo incluir la figura del delito fiscal en la legislación penal ni reforzar las sanciones en contra de la evasión fiscal.

20/ La oposición a los impuestos a los bienes de lujo encontró su expresión en la prohibición constitucional de la doble o múltiple tributación (art. 243), mientras que la oposición al impuesto a los activos encontró su expresión en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 243).

En Guatemala, la reforma tributaria de 1987 fue planteada por el gobierno como una manera de allegarse fondos para pagar la deuda social contraída con los sectores más pobres. A la reforma se opuso el empresariado organizado, pese a lo cual el congreso la aprobó. Sin embargo, la reforma tributaria, ante la carencia de un cuerpo legal apropiado para castigar la evasión, y de una administración tributaria eficaz, no tuvo un efecto positivo duradero en los ingresos del gobierno. Por otra parte, surgieron cuestionamientos del sector empresarial respecto de la constitucionalidad de la obligación de realizar pagos a cuenta del impuesto sobre la renta, con lo cual se debilitó la recaudación por este concepto.

Quizá el aspecto más importante de esta reforma sea que se discutió en un congreso en el que tenía mayoría, por vez primera en varios quinquenios, un partido que planteó el gasto social como una de las funciones fundamentales del gobierno. Por otro lado, las debilidades institucionales de la administración tributaria, incluyendo las deficiencias de orden legal y organizacional, no permitieron que la reforma aumentara de forma sostenida los recursos tributarios. Además, las autoridades gubernamentales parecieron quedar exhaustas después del enfrentamiento con los gremios empresariales, 21/ por lo que no complementaron la reforma tributaria con el fortalecimiento administrativo de las entidades recaudadoras.

iii) Reformas recientes. En Guatemala se realizaron dos reformas tributarias durante la primera mitad de los años noventa. Para entonces, se habían atendido parcialmente las demandas de privatización del sector empresarial. Así, se habían privatizado la línea aérea estatal y un puerto en el Atlántico, así como se había abierto a la inversión privada la telefonía celular. La primera reforma tributaria, aplicada en 1992, fue negociada directamente con los organismos gremiales de los empresarios y contó con su aprobación. Sin embargo, el malestar que se había venido gestando en una parte del sector empresarial respecto de los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta, que se mantuvieron en la reforma de 1992, llevó a plantear un recurso de inconstitucionalidad. En 1994, la Corte de Constitucionalidad dio lugar al recurso, y se desplomó la recaudación del impuesto sobre la renta. 22/

21/ En mayo de 1988 se registró un intento de golpe de Estado dirigido por elementos conservadores del ejército. Esto ocurrió después de que el sector empresarial había realizado paros en protesta contra la reforma tributaria de 1987.

22/ La impugnación del pago a cuenta presentada por el sector empresarial se apoyaba en el artículo 239 (véase anexo 2), inciso a) de la constitución, según el cual ningún impuesto puede establecerse sin especificar el hecho generador, y el inciso d) que exige la definición de la base impositiva. Por ello, alegaban los empresarios que se violaba el artículo 39, que garantiza la propiedad privada y la libre disposición de bienes. También se señalaba que el concepto pago a cuenta era confiscatoria porque no tomaba en cuenta la capacidad de pago del sujeto. La corte de constitucionalidad primero amparó provisionalmente a los impugnadores, y ello debilitó el incentivo para cumplir con los pagos. En 1994 dio lugar al recurso de inconstitucionalidad, y la recaudación del impuesto sobre la renta se desplomó. Los pagos trimestrales fueron restituidos en 1995 después de una negociación directa entre el congreso, el gobierno y el sector empresarial. Véase, Barrios (1993), págs. 91-104. También, véase, Illescas (1995).

En la reforma de 1992 tampoco se innovó respecto de los elementos coactivos para inducir el pago de impuestos. La reforma, que se combinó con un infructuoso intento de golpe de estado, falló en su propósito de aumentar de manera duradera los ingresos del gobierno, razón por la cual tuvo que plantearse una nueva reforma tributaria en 1994, que generó la oposición decidida del sector empresarial debido a que introducía un impuesto a los activos para controlar mejor el pago del impuesto sobre la renta y la figura del delito fiscal. Pese a la oposición del sector empresarial, la reforma fue aprobada por el congreso, pero fue impugnada ante el tribunal constitucional, el cual declaró inconstitucional el impuesto a los activos. Sin embargo, estableció el delito fiscal al ratificar que constituyen hechos punibles la apropiación de ingresos que pertenecen al Estado y la inducción a engaño de las autoridades fiscales. Además, la corte de constitucionalidad restituyó los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, después de que el congreso eliminara del texto de la ley el concepto de pago a cuenta por el de pago trimestral. Con ello se avanzó precariamente en fortalecer el poder tributario del Estado guatemalteco mediante cambios legislativos combinados con interpretaciones judiciales, sin modificaciones de la rígida constitución de este país. (Véase el recuadro 5.)

Recuadro 5

LAS INTERPRETACIONES JUDICIALES COMO FUENTE DE AUMENTO DEL PODER IMPOSITIVO

Las interpretaciones favorables de los tribunales han sido analizadas como un factor importante en el aumento del poder tributario del Estado australiano. A la vez, las interpretaciones de los tribunales han estado influidas por los cambios del sistema político. Así, la ideología igualitaria del Partido del Trabajo ha llevado a crear instituciones legales y organizacionales dirigidas a evitar la elusión y evasión fiscal. Al mismo tiempo, los propios líderes conservadores buscaron aumentar el poder impositivo del Estado central frente a los estados provinciales. (Levi, 1988, págs. 147-174).

El tema de las interpretaciones de los tribunales fue analizado por Eliseo Aja en los siguientes términos: "la fuerza de la realidad llega a cambiar a veces el sentido de preceptos constitucionales, que formalmente permanecen invariables..." "Me parece que admitir la fuerza de la realidad no distorsiona la constitución cuando se ha producido una auténtica mutación constitucional, es decir, cuando sin reforma constitucional formal existe un cambio de sentido en los preceptos constitucionales por variación de la realidad política subyacente...". Sin embargo, Aja admite que esta vía interpretativa tiene límites que si se traspasan pueden significar la violación de la constitución. En consecuencia, la enmienda constitucional puede ser un camino necesario en ciertos casos. (Véase, Aja, 1994, págs. 7-74).

En Costa Rica, hubo necesidad de plantear una reforma tributaria en 1994, después de la llegada de un nuevo gobierno. La reforma fue aprobada, pero se atendieron varios de los planteamientos empresariales. Por un lado, se terminó el monopolio de la banca estatal sobre las cuentas corrientes y el acceso al financiamiento del Banco Central, con lo cual se completó el proceso de apertura del sector bancario al sector privado. Por otro, se abrió a la inversión privada

el sector eléctrico. 23/ También se establecieron metas de reducción de empleo y de salarios y prestaciones en el sector público. Con esto, casi tres quinquenios después de haberlo planteado, el sector privado obtuvo una redefinición más favorable de los derechos de propiedad. Al mismo tiempo, el Estado reforzó su poder fiscal mediante la introducción de la figura del delito fiscal, con pena de cárcel, en la legislación costarricense. Además, aumentó la tasa del IVA de 10 a 15% y mejoró el sistema de fiscalización del cumplimiento del impuesto sobre la renta mediante el establecimiento del impuesto a los activos.

En El Salvador, la reforma tributaria de 1992 se realizó sin una oposición importante del sector empresarial. Se presentó un recurso de inconstitucionalidad en contra de la definición de delitos y los procedimientos utilizados para castigarlos contemplados en la ley del IVA, pero rápidamente se salvaron las objeciones constitucionales mediante la emisión por el congreso de la Ley del Delito Fiscal, que castiga el fraude al fisco en cualquier impuesto.

En los años previos a la introducción de la reforma se atendieron las demandas empresariales en varios campos. En 1989 se eliminaron los impuestos a las exportaciones de azúcar y camarón y se redujeron fuertemente los impuestos a las exportaciones de café. Además, se lanzó en 1991 el programa de reprivatización de la banca y se desnacionalizó el comercio exterior. Sin duda, esta redefinición de los derechos de propiedad constituyó un elemento importante que hizo aceptable la reforma tributaria al sector empresarial salvadoreño.

23/ De hecho, la apertura del sector eléctrico se había registrado desde fines de los años ochenta mediante una ley que permitía que el sector privado generara hasta el 15% de la energía eléctrica. A consecuencia de la reforma tributaria de 1994, se amplió la participación del sector privado en la generación hasta un 30%, y se avanzó en separar la parte eléctrica de la correspondiente a telecomunicaciones, lo cual se interpreta como un primer paso para permitir la privatización de la segunda.

BIBLIOGRAFIA

Aja, Eliseo (1994), "Introducción al concepto actual de constitución", en Lasalle, Ferdinand, *¿Qué es una constitución?*, Editorial Ariel, Barcelona, España

Alm, James, Isabel Sánchez y Ana de Juan (1995), "Economic and non-economic factors in tax compliance", Vol. 48, fasc. 1, *KYKLOS*.

Barrios Pérez, Emilio (1993), *Leyes de la modernización tributaria*, Ediciones Legales, Comercio e Industria, Guatemala.

Burke, Edmund (1978), *Reflexiones sobre la revolución francesa*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

Castañeda, Gonzalo (1993), "La restricción empresarial en la política fiscal: el caso mexicano de 1972-1976", en *Estudios Económicos*, Vol. 8, No. 2, México, págs. 213-247.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (1992), *Equidad y transformación productiva: un enfoque integrado* (LC/G.1701/Rev.1.P), Santiago de Chile.

------- (1993), *Centroamérica: La política fiscal en el marco de la transformación productiva con equidad* (LC/MEX/R.396), 22 de marzo.

------- (1995), *Indicadores sociales básicos de la subregión Norte de América Latina y el Caribe, 1950-1994* (LC/MEX/L.266), 17 de abril.

Elías, Norbert (1994), *El proceso de la civilización*, Fondo de Cultura Económica, México.

Elster, Jon (1994), *The impact of Constitutions on Economic Performance*, The World Bank, Washington.

Elizondo, Carlos (1994), "In search of revenue: tax reform in Mexico under the administrations of Echeverría and Salinas", en *Journal of Latin American Studies*, Vol. 26, parte I, págs. 159-190, febrero.

FMI (1990), *Costa Rica: El sistema tributario*, Departamento de Finanzas Públicas, 27 de abril.

------- (1994), *Guatemala: Mejora de la estructura y productividad del sistema tributario*, Departamento de Finanzas Públicas, mayo.

García Laguardia, Jorge Mario (1989), "Evolución político-constitucional de la República de Guatemala en el siglo XX: 1920-1986", en *El constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, primera edición, México.

Gray, John (1992), *Liberalismo*, Ediciones Nueva Imagen, México.

Illescas Alfaro, Jorge E. (1995), "Todos debemos pagar trimestralmente el ISR", Suplemento Pulso, periódico *Siglo XXI*, Guatemala, 7 de noviembre.

INFORPRESS (1988), "¿Quién manda después del 11 de mayo?", *Boletín Semanal*, 14 de julio de 1988, Guatemala.

Hobbes, Thomas (1994), *Leviatan*, Fondo de Cultura Económica, México, sexta reimpresión.

Hamilton A., J. Madison y J. Jay (1994), *El Federalista*, Fondo de Cultura Económica, México.

Kant, Immanuel (1984), "De la relación de la teoría con la práctica en el derecho político", en *Teoría y Praxis*, Editorial Leviatan, Buenos Aires, Argentina.

Levi, Margaret (1988), *Of rule and revenue*, University of California Press, Estados Unidos.

Locke, John (1995), *Ensayo sobre el gobierno civil*, Ediciones Gernika, México.

North, Douglas y Barry R. Weingast (1989), "Constitutions and commitment: the evolution of institutions governing public choice in seventeenth-century England", en *Journal of Economic History*, diciembre.

North, Douglas y Robert Paul Thomas (1991), *El nacimiento del mundo occidental*, Siglo XXI Editores, México, 5a. edición.

Novoa, Monreal (1987), *Instrumentos jurídicos para una política económica avanzada*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.

Nozick, Robert (1988), *Anarquía, Estado y Utopía*, Fondo de Cultura Económica, México.

O'Connor, James (1994), *La crisis fiscal del Estado*, Ediciones Península, Barcelona, España, segunda edición.

Smith, Adam (1992), *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Fondo de Cultura Económica, México, séptima reimpresión.

Tarello, Giovanni (1995), *Cultura jurídica y política del derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, primera edición en español.

Toboso, Fernando (1993), "El postulado del homoeconomicus y las aportaciones de la economía política constitucional de Virginia", en *Cuadernos de Economía*, Universidad de Barcelona, Vol. 21, No. 61, mayo-diciembre, págs. 269-287, Barcelona, España.

White, Eugene Nelson (1995), "The french revolution and the politics of government finance, 1770-1815", en *Journal of economic history*, Vol. 55, No. 2, junio, págs. 227-255, Estados Unidos.

Anexo I

DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES DE COSTA RICA, EL SALVADOR, GUATEMALA Y CHILE SOBRE INVIOLABILIDAD DE CORRESPONDENCIA, DOCUMENTOS Y LIBROS

Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Chile
Artículo 24. Se garantiza el derecho a la intimidad y a la libertad y el secreto de las comunicaciones. Son inviolables los documentos privados y las comunicaciones escritas, orales y de cualquier otro tipo de los habitantes de la República. Sin embargo, la ley, cuya aprobación y reforma requerirá de los votos de dos tercios de los diputados que forman la Asamblea Legislativa, fijará los casos en que los tribunales de Justicia podrán ordenar el secuestro, registro o examen de los documentos privados, cuando ello sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento. Igualmente, esta Ley determinará los casos en que los Tribunales de Justicia podrán ordenar la intervención de cualquier tipo de comunicación e indicará los delitos en cuya investigación se podrá autorizar el uso de esta potestad excepcional y	**Artículo 24.** La correspondencia de toda clase es inviolable, interceptada, no hará fe ni podrá figurar en ninguna actuación, salvo en los casos de concurso y quiebra. Se prohíbe la interferencia y la intervención de las comunicaciones telefónicas.	**Artículo 24.** Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna. Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.	**Artículo 19.** La Constitución asegura a todas las personas: 5o. La inviolabilidad del hogar y de toda forma de comunicación privada. El hogar sólo puede allanarse y las comunicaciones y documentos privados interceptarse, abrirse o registrarse en los casos y formas determinados por la ley.

Costa Rica	El Salvador
el tiempo durante el que se permitirá. Asimismo, señalará las responsabilidades y sanciones en que incurrirán los funcionarios que apliquen ilegalmente esta excepción. Toda resolución judicial amparada en esta norma deberá ser razonada, podrá ser ejecutada de inmediato y su aplicación y control serán, en forma indelegable, responsabilidad de la autoridad judicial. La ley fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos, respectivamente. La correspondencia que fuere sustraída y la información obtenida como resultado de la intervención ilegal de cualquier comunicación no producirán efectos legales.	

Guatemala	Chile
Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.	

Anexo II

MUESTRA SELECTIVA COMPARADA DE DISPOSICIONES RELATIVAS A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEL ESTADO EN LAS CONSTITUCIONES DE COSTA RICA, EL SALVADOR, GUATEMALA Y CHILE

Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Chile
Artículo 18. Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos. **Artículo 121.** Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.	**Artículo 131.** Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6o. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa, y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación si no bastaren las rentas públicas ordinarias. **Artículo 204.** La autonomía del municipio comprende: 1o. Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca. Aprobadas las tasas o contribuciones por el Concejo Municipal, se mandará publicar el acuerdo respectivo en el Diario Oficial, y transcurridos que sean ocho días después de su	**Artículo 239.** Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y f) Las infracciones y sanciones tributarias.	**Artículo 19.** La Constitución asegura a todas las personas: 20o. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional o autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación local puedan ser establecidos, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades comunales y

Costa Rica	El Salvador
	publicación, será obligatorio su cumplimiento.

Guatemala	Chile
Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.	destinados a obras de desarrollo comunal.
Artículo 243. Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.	**Artículo 62**. Las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales sólo pueden tener origen en el Senado.
Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.	Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:
Los casos de doble o múltiple tributación, al ser prolongada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.	1o. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

Anexo III

DERECHOS DE PROPIEDAD EN LAS CONSTITUCIONES DE COSTA RICA, EL SALVADOR, GUATEMALA Y CHILE

Costa Rica

Artículo 45. La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia.

Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social.

Artículo 46. Son prohibidos los monopolios de carácter particular y cualquier acto, aunque fuere originado en una ley, que amenace o restrinja la libertad de comercio, agricultura e industria.

Es de interés público la acción del Estado encaminada a impedir

El Salvador

Artículo 2. Toda persona tiene derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la libertad, a la seguridad, al trabajo, a la propiedad y posesión, y a ser protegida en la conservación y defensa de los mismos.

Artículo 11. Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.

Artículo 102. Se garantiza la libertad económica, en lo que no se oponga al interés social.

El Estado fomentará y protegerá la iniciativa privada dentro de las condiciones necesarias para acrecentar la riqueza nacional y para asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país.

Artículo 103. Se reconoce y garantiza el derecho a la

Guatemala

Artículo 39. Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.

Artículo 40. Expropiación. En casos concretos, la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público debidamente comprobadas. La expropiación deberá sujetarse a los procedimientos señalados por la ley, y el bien afectado se justipreciará por expertos, tomando como base su valor actual.

La indemnización deberá ser previa y en moneda afectiva de curso legal, a menos que con el

Chile

Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas:

El derecho a la libertad personal y a la seguridad individual.

En consecuencia:

g) No podrá imponerse la pena de confiscación de bienes, sin perjuicio del comiso en los casos establecidos por las leyes, pero dicha pena será procedente respecto de las asociaciones ilícitas;

23o. La libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes, excepto aquellos que la naturaleza ha hecho comunes a todos los hombres o que deban pertenecer a la Nación toda y la ley lo declare así. Lo anterior es sin perjuicio de lo prescrito en otros preceptos de esta Constitución.

Una ley de quórum calificado, y cuando así lo exija el interés nacional, puede establecer limitaciones o requisitos para la

Costa Rica	El Salvador
toda práctica de tendencia monopolizadora. Las empresas constituidas en monopolios de hecho deben ser sometidas a una legislación especial. Para establecer nuevos monopolios en favor del Estado o de las Municipalidades se requerirá la aprobación de dos tercios de la totalidad de los miembros de la Asamblea Legislativa.	propiedad privada en función social. Se reconoce asimismo la propiedad intelectual y artística, por el tiempo y en la forma determinados por la ley. El subsuelo pertenece al Estado el cual podrá otorgar concesiones para su explotación. **Artículo 105**. El Estado reconoce, fomenta y garantiza el derecho de propiedad privada sobre la tierra rústica, ya sea individual, cooperativa, comunal o en cualquier otra forma asociativa, y no podrá por ningún concepto reducir la extensión máxima de tierra que como derecho de propiedad establece esta Constitución. La extensión máxima de tierra rústica perteneciente a una misma persona natural o jurídica no podrá exceder de 245 hectáreas. Esta limitación no será aplicable a las asociaciones cooperativas o comunales campesinas. **Artículo 106**. La expropiación procederá por causa de utilidad pública o de interés social, legalmente comprobados, y previa una justa indemnización. Cuando la expropiación sea motivada por causas provenientes

Guatemala	Chile
interesado se convenga en otra forma de compensación. Sólo en caso de guerra, calamidad pública o grave perturbación de la paz, puede ocuparse o intervenirse la propiedad, o expropiarse sin previa indemnización, pero ésta deberá hacerse inmediatamente después que haya cesado la emergencia. La ley establecerá las normas a seguirse con la propiedad enemiga. La forma de pago de las indemnizaciones por expropiación de tierras ociosas será fijado por la ley. En ningún caso el término para hacer efectivo dicho pago podrá exceder de 10 años. **Artículo 41**. Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. **Artículo 130**. Prohibición de monopolios. Se prohíben los monopolios y privilegios. El Estado limitará el funcionamiento de las empresas que absorban o tiendan a absorbe, en perjuicio de la economía nacional, la	adquisición del dominio de algunos bienes. 24o. El derecho de propiedad de sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales. Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental. Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado, la que se fijará de común acuerdo o en sentencia dictada conforme a derecho por dichos tribunales.

Costa Rica	El Salvador
	de guerra, de calamidad pública o cuando tenga por objeto el aprovisionamiento de agua o de energía eléctrica, o la construcción de viviendas o de carreteras, caminos o vías públicas de cualquier clase, la indemnización podrá no ser previa. Cuando lo justifique el monto de la indemnización que deba reconocerse por los bienes expropiados de conformidad con los incisos anteriores, el pago podrá hacerse a plazos, el cual no excederá en conjunto de 15 años, en cuyo caso se pagará a la persona expropiada el interés bancario correspondiente. Dicho pago deberá hacerse preferentemente en efectivo. Se podrá expropiar sin indemnización las entidades que hayan sido creadas con fondos públicos. Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto. Las autoridades que contravengan este precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescriptibles. **Artículo 110**. No podrá autorizarse ningún monopolio sino a favor del Estado o de los

Guatemala	Chile
producción en uno o más ramos industriales o de una misma actividad comercial o agropecuaria. Las leyes determinarán lo relativo a esta materia. El Estado protegerá la economía de mercado e impedirá las asociaciones que tiendan a restringir la libertad del mercado o a perjudicar a los consumidores.	A falta de acuerdo, la indemnización deberá ser pagada en dinero efectivo al contado. La toma de posesión material del bien expropiado tendrá lugar previo pago del total de la indemnización, la que, a falta de acuerdo, será determinada provisionalmente por peritos en la forma que señale la ley. En caso de reclamo acerca de la procedencia de la expropiación, el juez podrá, con el mérito de los antecedentes que se invoque, decretar la suspensión de la toma de posesión. El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y las demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales, no obstante la propiedad de las personas naturales o jurídicas sobre los terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas. Los predios superficiales estarán sujetos a las obligaciones y limitaciones que la ley señale para facilitar la exploración, la explotación y el beneficio de dichas minas.

Costa Rica	El Salvador
	Municipios, cuando el interés social lo haga imprescindible. Se podrán establecer estancos a favor del Estado. A fin de garantizar la libertad empresarial y de proteger al consumidor, se prohíben las prácticas monopólicas. Se podrá otorgar privilegios por tiempo limitado a los descubridores e inventores y a los perfeccionadores de los procesos productivos.

Guatemala	Chile

Anexo IV

DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE PODER TRIBUTARIO, DE PROPIEDAD Y PRIVACIDAD EN LOS ESTADOS UNIDOS

Poder tributario

Octava Sección. 1. El Congreso tendrá facultad: para establecer o recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos. (1787)

XVI Enmienda (1913). El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes estados y sin atender a ningún censo o recuento.

Derechos de propiedad

V Enmienda (1791). Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital o con otra infamante si un gran jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las fuerzas de mar o tierra o en la milicia nacional cuando se encuentre en servicio efectivo en tiempo de guerra o peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito; ni se le compelerá a declarar contra sí misma en ningún juicio criminal; ni se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará la propiedad privada para uso público sin una justa indemnización.

Derechos de privacidad

IV Enmienda (1791). El derecho de los habitantes de que sus personas, domicilios, papeles y efectos se hallen a salvo de pesquisas o aprehensiones arbitrarias será inviolable, y no se expedirán al efecto mandamientos que no se apoyen en un motivo verosímil, estén corroborados mediante juramento o protesta y describan con particularidad el lugar que debe ser registrado y las personas o cosas que han de ser detenidas o embargadas.

Anexo V

GUATEMALA: MUESTRA SELECTIVA DE DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA QUE SE CONFUNDEN CON LOS DERECHOS INDIVIDUALES Y DE PROPIEDAD

Artículo 28. Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de 30 días.

En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

Artículo 41. Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Artículo 243. Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación, al ser prolongada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

Este documento fue elaborado por la Subsede en México de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), cuya dirección es Masaryk No. 29, México, D.F., CP 11570, teléfono 2 50-15-55, fax 531-11-51